



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 21.12.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 5130

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη από 24.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '..... του και της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, φερόμενη ως Τρίτη συνυπόχρεη της Ετερορρύθμου Εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμ. /**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '..... του και της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, φερόμενη ως Τρίτη συνυπόχρεη της Ετερορρύθμου Εταιρείας

με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ’ αριθ./**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω μη θεώρησης ως όφειλε, του Ισοζυγίου Λογαριασμών Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών πριν τη χρησιμοποίησή τους, για το υπόλοιπο του μήνα Ιούνιο 2012 έως και τον Δεκέμβριο του 2012, κατά παράβαση του άρθρου 19§1 περ. δ’ και §2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§6 περ. α’ του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7§3 παρ. ζ’ του ν. 4337/2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη δεδομένου ότι στερήθηκε του Συνταγματικά κατοχυρωμένου Δικαιώματος ακρόασης πριν ακόμη συνταχθεί η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.
- 2.πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου και η αντισυνταγματικότητα των νόμων που παρέτειναν τη παραγραφή.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 50. Αλληλέγγυα ευθύνη

“1. Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα”.

Επειδή, η προσφεύγουσα:

Α. δυνάμει του από 30.11.2006 ιδιωτικού συμφωνητικού (καταστατικού) Σύστασης Ομορρύθμου Εταιρείας, που δημοσιεύτηκε νόμιμα στα βιβλία των εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών με α/α/2007, συνεστήθη Ομόρρυθμη Εταιρεία με μέλη τους συμβαλλόμενους του και του με την επωνυμία «.....», και ως διαχειριστές ορίσθηκαν οι αρχικοί εταίροι.

Β. εν συνεχεία δυνάμει του από 10.09.2007 ιδιωτικού συμφωνητικού που δημοσιεύτηκε νόμιμα στα βιβλία των εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών με α/α/2007, τροποποιήθηκε το ως άνω αρχικό καταστατικό και ορίσθηκε ότι διαχειριστές είναι οι ίδιοι πιο πάνω αρχικοί εταίροι ενεργούντες από κοινού ή ξεχωριστά ο καθείς.

Γ. εν συνεχεία δυνάμει του από 14.10.2009 ιδιωτικού συμφωνητικού που δημοσιεύτηκε νόμιμα στα βιβλία των εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών με α/α/2009, τροποποιήθηκε το ως άνω καταστατικό, εισήλθαν νέα μέλη, ο του και η του ο μεν πρώτος ως ομόρρυθμος η δε δεύτερη ως ετερόρρυθμος. Η εταιρεία μετετράπη σε Ετερόρρυθμη με μοναδικό ετερόρρυθμο μέλος την Τέλος τροποποιήθηκε η επωνυμία της εταιρείας σε «.....».

Δ. εν συνεχεία δυνάμει του από 21.02.2013 ιδιωτικού συμφωνητικού, με αριθμό ΓΕΜΗ, η του, καθίσταται πλέον ετερόρρυθμος εταίρος και επομένως αποχωρεί και παραιτείται από τη θέση της διαχειρίστριας της εταιρείας και μοναδικός διαχειριστής παραμένει ο του

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. [2523/1997](#) ορίζεται ότι:

«Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το [άρθρο 8](#) και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το [άρθρο 5](#), εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. [2238/1994](#).

Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, οι διατάξεις του Ν. [2238/1994](#) με τις οποίες ρυθμίζεται η βεβαίωση, η διοικητική επίλυση της διαφοράς και η καταβολή του φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται ανάλογα και για πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/97, αφού σύμφωνα με την διάταξη αυτή για τα «πρόστιμα» που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, κύρια φορολογία νοείται η «φορολογία εισοδήματος». Συνεπώς οι σχετικές διατάξεις, φορολογικές ή μη (π.χ. άρθρο 115 του Ν. [2238/1994](#), άρθρα 27, 28 Εμπ.Ν. κλπ), με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα καταβολής του «φόρου εισοδήματος» και ειδικότερα καθορίζονται με αυτές τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 4072/2012 (ΦΕΚ Πρώτο 86/11.04.2012, ορίζεται, ότι:

Άρθρο 271. Έννοια. Εφαρμοζόμενες διατάξεις

“1. Ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα, που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ένας τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος), ενώ ένας άλλος τουλάχιστον από τους εταίρους ευθύνεται απερίοριστα (ομόρρυθμος εταίρος).
2. Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν κεφάλαιο, στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία”.

Άρθρο 284. Ετερόρρυθμη εταιρεία κατά μετοχές

“4. Οι σχέσεις των ομόρρυθμων εταίρων μεταξύ τους και έναντι των ετερόρρυθμων εταίρων ή τρίτων, καθώς και η διαχείριση της εταιρείας καθορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες της ομόρρυθμης εταιρείας”.

Επειδή, σύμφωνα με τον Εμπορικό Νόμο (Άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου)

“Οι εταίροι ομόρρυθμης εταιρίας ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων.

Καθιερώνεται δηλαδή απερίοριστη και εις ολόκληρο ευθύνη κάθε ομορρύθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις (του νομικού προσώπου) της εταιρίας.

Συμφωνία, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά την ευθύνη των εταίρων, ισχύει μόνο στις εσωτερικές τους σχέσεις και όχι για το Δημόσιο.

Ο εταίρος ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι της δημοσιεύσεως της αποχώρησής του”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τη γενική διάταξη του **άρθρου 6 ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), “οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.”

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του **άρθρου 28 ν. 4174/2013** είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), που ισχύουν από 01.01.2014, ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή η νομολογία του ΣτΕ (βλ. απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του ΣτΕ) αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να λαμβάνει υπ’ όψη την περίπτωση, που υπάρχει ρητή και ειδική πρόβλεψη περί αυτού από την οικεία ειδική νομοθεσία.

Επειδή η ως άνω ειδική ρύθμιση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. προσδιορίζει σαφώς, ρητώς και ειδικώς τη σχετική υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιεί σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή το ως άνω σημείωμα, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι, η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ) κοινοποίησε εγγράφως, εκτός από τον νόμιμο εκπρόσωπο – διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης κ., και στην προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./2017 συστημένη επιστολή, δια της φορολογικού της εκπροσώπου –άρθρου 8 ΚΦΔ- κας με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού, το με αριθ. πρωτ.:/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φπα, προκειμένου σε χρονικό διάστημα είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση αυτού να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επί του ως άνω Σημειώματος, ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης ‘.....’ κ., υπέβαλε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο με τις απόψεις της επιχείρησης, η δε προσφεύγουσα δεν απάντησε και δεν υπέβαλε υπόμνημα για να παραθέσει τις απόψεις της επί των καταλογιζόμενων ποσών φόρων.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για τη διαχειριστική χρήση 2012, εκδόθηκε βάσει των τελικών διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές διαμορφώθηκαν μετά και από τις υποβληθείσες απόψεις της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

“1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης ‘.....’, για τη διαχειριστική χρήση 2012 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. /24.07.2018 ενδικοφανούς προσφυγής ‘.....’ του και της ‘.....’, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, φερόμενη ως Τρίτη συνυπόχρεη της Ετερορρύθμου Εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 600,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.